

ANALISIS BIAYA STANDAR DALAM RANGKA MENINGKATKAN EFISIENSI BIAYA PRODUKSI

(Studi Pada PT Karya Niaga Bersama Malang Tahun 2013)

Nesya Nandini Maulida Widitya

Kertahadi

Zahroh Z.A

Fakultas Ilmu Administrasi

Universitas Brawijaya Malang

Email: nesyanandini@gmail.com

Abstract

Standard cost is a fee supposed to happen to make one a unit of the product which is set at the beginning of period. Standard cost used as costs production control, by compare the actual cost with the cost of standards established. The comparisons will causes variance. Variance analysis that research used was mix and yield variance. Variance analysis can provide information to companies about variance that happened and the outposts of variance, so the company can handle it and and cost efficiency could be happen. This research was done to find out the application of the costs of production standards applied by PT Karya Niaga Bersama Malang and know the size of variance cost production. This is the kind of deskriptif research with quantitative data. Method to collecting data was interview and documentation. The results of the analysis showed the costs of production standards set there should have been evaluated. The overall variance production costs experienced the difference that unfavorable. Variance that happened because of company saggy to doing production control so cost production efficiency not optimal. Companies need to correct the parts that experienced a big variance.

Keyword: Cost Analysis, Standard Cost, Mix and Yield Variance, Efficiency.

Abstrak

Standard cost merupakan biaya yang seharusnya terjadi untuk membuat satu satuan produk yang ditetapkan pada awal periode. *Standard cost* digunakan sebagai alat pengendalian biaya produksi, dengan cara membandingkan biaya *actual* dengan biaya standar yang ditetapkan. Perbandingan tersebut akan menimbulkan selisih atau *variance*. Analisis *variance* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *mix and yield variance*. Analisis *variance* dapat memberikan informasi ke perusahaan selisih yang terjadi serta pos-pos penyimpangan sehingga perusahaan dapat mengatasinya dan efisiensi biaya dapat terjadi. Penelitian dilakukan untuk mengetahui penerapan standar biaya produksi yang diterapkan oleh PT Karya Niaga Bersama Malang serta mengetahui besarnya *variance* biaya produksi perusahaan tersebut. Jenis penelitian ini adalah deskriptif dengan data kuantitatif. Cara mengumpulkan data dengan wawancara dan dokumentasi. Hasil analisis biaya produksi menunjukkan standar yang ditetapkan perlu adanya evaluasi. Secara keseluruhan varians biaya produksi mengalami selisih yang *unfavorable*. Selisih yang terjadi disebabkan perusahaan longgar dalam melakukan pengawasan produksi sehingga efisiensi biaya produksi tidak optimal. Perusahaan perlu memperbaiki bagian-bagian yang mengalami selisih yang besar.

Kata Kunci: Analisis Biaya, Biaya Standar, Varians bauran dan hasil, Efisiensi.

PENDAHULUAN

Sistem perekonomian suatu negara digerakkan oleh pelaku kegiatan ekonomi untuk menjalankan kegiatan produksi, distribusi, dan konsumsi. Kegiatan produksi dilakukan oleh perusahaan ataupun badan usaha. Perusahaan merupakan suatu organisasi yang didirikan oleh seseorang atau beberapa orang yang mempunyai

kegiatan memproduksi serta mendistribusikan barang atau jasa. Barang atau jasa berguna untuk memenuhi kebutuhan ekonomis manusia.

Manufacture mempunyai arti membuat dengan tangan (manual) atau dengan mesin sehingga menghasilkan suatu barang (www.kajianpustaka.com). Perusahaan

manufaktur adalah perusahaan yang mengolah bahan mentah menjadi barang siap pakai kemudian menjualnya kepada konsumen. Secara umum kegiatan mengolah bahan mentah menjadi bahan yang lebih berguna adalah bagian dari kegiatan produksi. Pengorbanan sumber ekonomi yang telah terjadi atau yang mungkin akan terjadi berkaitan dengan proses produksi dan diukur dalam satuan mata uang dinamakan biaya produksi.

Biaya produksi merupakan biaya yang harus dikeluarkan oleh perusahaan dalam jumlah yang besar. Biaya produksi ada tiga komponen pertama biaya bahan baku, kedua biaya tenaga kerja langsung dan ketiga biaya *overhead* pabrik. Biaya produksi membutuhkan rencana dan pengendalian agar inefisiensi tidak terjadi. Penyusunan biaya standar langkah awal yang penting bagi manajemen perusahaan sebagai pengendalian biaya produksi.

Biaya standar merupakan total biaya yang harus dikeluarkan untuk membuat satu unit produk tertentu yang ditetapkan pada awal periode. Biaya standar ditetapkan bertujuan untuk mengetahui *variance* biaya yang terjadi agar manajer dapat menangani dan mengambil solusi yang jitu jika terjadi *variance* yang merugikan. Biaya standar juga berguna sebagai sebuah alat pengendalian biaya produksi dengan cara membandingkan biaya produksi *actual* dengan biaya produksi yang telah ditetapkan.

Analisis *variance* dapat dipakai dalam melakukan analisis biaya standar. *Variance* atau selisih merupakan perbedaan diantara suatu rencana atau target dan suatu hasil. Varians memberikan indikasi atau suatu rambu bahwa operasi tidak berjalan sebagaimana yang direncanakan.

Analisis ini memperlihatkan penyimpangan atau selisih antara biaya produksi standar dengan biaya produksi *actual*. Selisih yang terlihat tersebut dapat menimbulkan dua kemungkinan yaitu selisih yang *unfavorable* jika biaya produksi *actual* lebih besar dari biaya produksi standar atau akan menjadi selisih yang *favorable* jika biaya produksi *actual* lebih kecil daripada biaya produksi standar.

Analisis varians yang digunakan perusahaan manufaktur yaitu varians bauran dan hasil (*Mix and Yield Varince*). Analisis varians bauran dan hasil (*Mix and Yield Varince*) adalah metode yang membantu manajemen karena bauran bahan baku dan hasil bahan baku mempunyai peranan penting dalam biaya produk final. Varians bauran dan hasil (*Mix and Yield*

Varince) bahan baku ada tiga yaitu varians bahan, varians bauran, varians hasil dan varians kuantitas bahan. Varians bauran dan hasil (*Mix and Yield Varince*) tenaga kerja langsung terdiri dari varians tarif upah pekerja, varians efisiensi pekerja dan varians hasil pekerja. Varians bauran dan hasil (*Mix and Yield Varince*) *overhead* pabrik terdiri dari metode dua varians, metode A untuk tiga varians dan metode B untuk tiga varians.

Perusahaan dapat melakukan tindakan yang tepat untuk mengatasi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi. Penanganan yang cepat dan tepat dapat meningkatkan efisiensi biaya produksi. "Efisiensi adalah kemampuan organisasi dalam menggunakan sumber daya dengan benar dan tidak ada pemborosan", (Amirullah dan Hanafi, 2002:5). Efisiensi biaya berkaitan erat dengan manajemen perusahaan, sehingga penting dan perlu diperhatikan karena berpengaruh terhadap laba yang didapat perusahaan.

Saat ini rokok tengah menjadi perdebatan di masyarakat. Banyak golongan anti rokok bermunculan dan kampanye-kampanye yang menjelaskan tentang bahaya rokok semakin marak. Regulasi tentang rokok pun bermunculan seperti PP Nomor 109 tahun 2012 tentang Pengamanan Bahan yang Mengandung Zat Adiktif. Hal tersebut telah membuat permintaan rokok menurun. Akibat penurunan permintaan rokok salah satu produsen rokok yaitu Bentoel melakukan Pemutusan Hubungan Kerja (PHK) karyawan Sigaret Kretek Mesin (SKM) untuk mencapai angka efisiensi (m.jpnn.com).

Bentoel pada tahun 2012 memproduksi rokok sebesar 4.166.666 ball sedangkan tahun 2013 mengalami penurunan produksi menjadi 2.500.000 ball. Padahal PT Karya Niaga Bersama yang merupakan produsen rokok di kota Malang dapat bertahan ditengah perdebatan mengenai rokok. Hal tersebut dibuktikan dengan kenaikan produksi dari tahun ke tahun. Tahun 2011 produksi rokok PT Karya Niaga Bersama sebesar 900.000 ball, sedangkan tahun 2012 produksi rokok naik menjadi 950.000 ball, dan pada tahun 2013 produksi meningkat menjadi 1.175.000 ball.

Produksi yang dipakai PT Karya Niaga Bersama adalah produksi massa atau secara banyak. Produksi massa membutuhkan suatu standar untuk pengawasan agar menghasilkan output yang optimal. Standar juga digunakan untuk menekan terjadinya kerusakan produk. Oleh karena itu penelitian ini bertujuan untuk mengetahui standard yang ditetapkan oleh PT

Karya Niaga Bersama Malang dan juga penyimpangan yang terjadi diperusahaan.

KAJIAN PUSTAKA

Konsep Biaya

Horngren, Datar, dan Foster (2008:31) mengemukakan bahwa biaya sebagai sumber daya yang dikorbankan (*sacrificed*) atau dilepaskan (*forgone*) untuk menggapai tujuan tertentu". Pendapat lain mengatakan bahwa Biaya atau *cost* adalah sumber daya yang dikorbankan yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk menggapai tujuan tertentu, (Bustami dan Nurlela, 2013:7).

Biaya Produksi

Bustami dan Nurlela (2013:12) berpendapat bahwa biaya produksi adalah biaya yang digunakan dalam proses produksi yang terdiri dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik.

Menurut objek pengeluaran, biaya produksi mempunyai tiga unsur biaya utama yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik. Kusnadi dkk (2001: 16) berpendapat bahwa bahan langsung adalah semua bahan yang dapat dikenal sampai pada produksi jadi, yang dapat dengan mudah ditelusuri sampai ke produk jadi dan merupakan bahan utama dari produksi produk jadi. Menurut Witjaksono (2013: 16), tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang dikerahkan untuk mengubah bahan langsung menjadi bahan jadi. Horngren, Datar, dan Foster (2008: 43) berpendapat bahwa seluruh biaya manufaktur yang terkait dengan objek biaya namun tidak dapat ditelusuri ke objek biaya dengan cara yang ekonomis. Kategori biaya ini disebut sebagai biaya *overhead* manufaktur atau biaya *overhead* pabrik.

Biaya Standar

Webster's New Collegiate Dictionary dalam Wilson dan Campbell (2009: 243) mendefinisikan suatu standar sebagai sesuatu yang diadakan dan ditetapkan oleh yang berwenang sebagai suatu aturan untuk mengukur kuantum, berat, luas, nilai, atau kualitas. Biaya standar mempunyai dua komponen yaitu standar fisik, merupakan kuantitas standar per unit, dan standar harga yang merupakan biaya atau tarif per unit.

Kegunaan biaya standar, yaitu:

1. Biaya standar sebagai alat menetapkan anggaran.

2. Biaya standar sebagai pengendalian biaya dengan cara memotivasi pekerja dan mengukur efisiensi operasi.
3. Biaya standar berguna untuk menyederhanakan prosedur perhitungan biaya dan mempercepat laporan biaya.
4. Menetapkan tawar menawar kontrak dan harga jual.

(Carter, 2009: 158)

Prosedur Penentuan Biaya Produksi Standar

a. Biaya bahan baku standar

1) Standar harga bahan baku

- a) Harga yang diperkirakan akan berlaku di masa yang akan datang, biasanya untuk jangka waktu lama (satu tahun).
- b) Harga berlaku pada saat penyusunan standar.
- c) Harga yang diperkirakan akan merupakan harga normal dalam panjang.

2) Standar kuantitas bahan baku

Penerapan standar kuantitas bahan baku ditentukan oleh penyelidikan teknis dan analisis catatan tentang masa lalu. Jam kerja ditentukan dengan cara:

- a) Hitungan rata-rata jam kerja yang dibutuhkan dalam suatu pekerjaan dari kartu haraga pokok (*cost sheet*) periode lalu.
- b) Membuat *test run* operasi produksi dibawah keadaan normal yang diharapkan.
- c) Melakukan penyelidikan gerak dan waktu dari berbagai kerja karyawan dibawah keadaan nyata yang diharapkan.
- d) Mengadakan taksiran wajar, yang didasarkan pada pengalaman dan pengetahuan operasi produksi dan produk.

Tarif upah standar dapat ditentukan dengan tanda tangan kontrak dengan karyawan, melihat data upah masa lalu, dan menghitung tarif upah dalam keadaan kapasitas normal.

Tarif biaya *overhead* pabrik standar dihitung dengan membagi jumlah biaya *overhead* yang dianggarkan pada kapasitas normal.

Analisis Varians

Standar spesifikasi bahan baku umumnya ditetapkan untuk berbagai jenis dan tingkatan mutu bahan baku. Biaya komparatif digunakan untuk menemukan bauran bahan baku yang memuaskan. Manajemen dapat menggunakan analisis varians bauran dan hasil (*mix and yield variance*) yang mengidentifikasi dan mengevaluasi sifat, besaran dan penyebab varians.

Varians bauran (*mix variance*) adalah suatu varians yang mencerminkan perbedaan antara biaya standar bahan baku sesuai dengan formula dan biaya standar untuk bahan baku yang digunakan secara aktual dapat dihitung, Carter (2011:177). Varians hasil (*yield variance*) dapat didefinisikan sebagai jumlah produk yang diproduksi dari sejumlah tertentu bahan baku. Varians hasil (*yield variance*) adalah akibat dari memperoleh suatu hasil yang berbeda dari apa yang diperkirakan berdasarkan input aktual, Carter (2011: 178).

a. Varians bahan

1) Varians harga

Varians harga dihitung setiap komponen bahan.

2) Varians bauran

Varians bauran bahan baku terjadi akibat dari kombinasi bahan baku dalam rasio yang berbeda dengan spesifikasi bahan baku standar.

3) Varians hasil

Varians hasil bahan baku *actual* dengan bahan baku standar

4) Varians Kuantitas

Varians kuantitas bahan dihitung untuk setiap jenis bahan.
(Carter, 2011: 180)

b. Varians tenaga kerja

1) Varians tarif upah

Varians tarif tenaga kerja adalah ukuran biaya untuk membayar karyawan selain pada tarif standar, Raiborn dan Kinney (2011: 370).

2) Varians efisiensi tenaga kerja

3) Varians hasil tenaga kerja

Varians ini mencerminkan dampak keuangan dari penggunaan jumlah waktu yang lebih tinggi atau lebih rendah dalam standar yang diberikan.

(Raiborn dan Kinney, 2011: 370)

c. Varians *overhead* pabrik

1) Metode dua varians

a) Varians Terkendali

b) Varians volume *overhead*

c) Varians hasil *overhead*

2) Metode A tiga varians

a) Varians pengeluaran

b) Varians kapasitas menganggur

c) Varians efisiensi *overhead*

d) Varians hasil *overhead*

3) Metode B tiga varians

a) Varians pengeluaran

b) Varians efisiensi variabel untuk *overhead*

c) Varians volume *overhead*

d) Varians hasil *overhead*
(Matz, 1996:120)

Efisiensi

Blocher, Chen, dan Lin (2001: 725) berpendapat bahwa efisiensi perusahaan dengan operasi efisiensi tidak akan membuang sumber daya. Sebuah operasi tidak efisien jika perusahaan mengeluarkan sumber daya melebihi jumlah yang diperlukan.

METODE

Jenis Penelitian

Penelitian ini, menggunakan metode penelitian deskriptif. Nazir (2005:54) menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan penelitian deskriptif adalah suatu metode dalam meneliti status kelompok manusia, suatu objek, suatu set kondisi, suatu sistem pemikiran ataupun suatu kelas peristiwa pada masa sekarang.

Analisa Data

1. Biaya produksi standar PT Karya Niaga Bersama, yaitu biaya standar yang ditetapkan oleh PT Karya Niaga Bersama, terdiri dari:

- Standar biaya bahan baku
- Standar biaya tenaga kerja langsung
- Standar biaya *overhead* pabrik

2. Efisiensi biaya produksi dengan memakai analisis varian bauran dan hasil (*mix and yield variance*) yang dilakukan adalah:

- Analisis varians biaya bahan baku
 - Variance* harga
 - Variance* bauran
 - Variance* hasil
 - Variance* Kuantitas
- Analisis varians biaya tenaga kerja langsung
 - Variance* tarif upah
 - Variance* efisiensi tenaga kerja
 - Variance* hasil tenaga kerja

c. Analisis varians biaya *overhead* pabrik
Variance biaya *overhead* pabrik adalah:

- Metode dua varians
Metode dua varians terdiri dari
 - Varians Terkendali
 - Varians volume *overhead*
 - Varians hasil *overhead*
- Metode A tiga varians
 - Varians pengeluaran
 - Varians kapasitas menganggur
 - Varians efisiensi *overhead*
 - Varians hasil *overhead*
- Metode B tiga varians
 - Varians pengeluaran

- b) Varians efisiensi variabel untuk *overhead*
- c) Varians volume *overhead*
- d) Varians hasil *overhead*

HASIL DAN PEMBAHASAN PENELITIAN

Penyusunan Standar Biaya Produksi Sigaret Kretek Mesin (SKM) pada PT Karya Niaga Bersama Malang

a) Penetapan Standar Bahan Baku

Standar bahan baku terdiri dari dua komponen yaitu standar harga dan standar kuantitas (pemakaian). Biaya standar bahan baku merupakan batas minimal perusahaan dalam mengeluarkan biaya bahan baku dalam satu periode. Standar biaya bahan baku menunjukkan kuantitas dan harga bahan baku standar dalam satu periode. Proses penetapan standar bahan baku pertama-tama dari bagian penjualan melakukan rencana penjualan, setelah itu bagian penjualan memberitahukan kepada bagian produksi untuk diteruskan kepada PPIC (Production Planning Inventory Control). PPIC bertugas menentukan kuantitas bahan baku dan kualitas bahan baku produksi sesuai rencana penjualan, setelah PPIC menentukan kualitas dan kuantitas bahan baku selanjutnya PPIC menentukan jumlah produk yang akan diproduksi yang didiskusikan dengan bagian produksi setelah itu diteruskan ke bagian akuntansi untuk menentukan harga dengan dasar harga historis tahun lalu.

b) Penetapan Standar Tenaga Kerja Langsung

Biaya tenaga kerja langsung adalah biaya yang dikorbankan untuk karyawan yang secara langsung terlibat dalam proses produksi. Karyawan/pegawai yang secara langsung terlibat dalam proses produksi Sigaret Kretek Mesin (SKM) pada PT Karya Niaga Bersama yaitu karyawan pengolahan, karyawan teknik, dan karyawan harian umum. Penentuan standar biaya tenaga kerja langsung ditetapkan berdasarkan Upah Minimum Regional (UMR), pada tahun 2013 sebesar Rp 1.587.500 dan kerjanya distandarkan 7 jam per hari.

Proses penentuan biaya standar tenaga kerja langsung pertama karyawan menyetujui perjanjian tertulis dengan perusahaan melalui HRD. Lalu HRD mendiskusikan standar upah tenaga kerja bersama dewan direksi. Keputusan mengenai standar upah tenaga kerja diputuskan oleh dewan direksi dengan mengacu pada peraturan pemerintah serta kebijakan di PT Karya Niaga Bersama.

c) Penetapan Standar *Overhead* Pabrik

Biaya *overhead* pabrik adalah biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung. PT Karya Niaga Bersama dalam mengendalikan biaya *overhead* pabrik menyusun berdasarkan rata-rata biaya *overhead* pabrik dua tahun lalu dan disesuaikan dengan taksiran perubahan pada tahun bersangkutan. Penetapan standar biaya *overhead* pabrik dihitung berdasarkan klasifikasi tingkah lakunya terhadap tingkat volume produksi, sehingga dapat mengetahui besaran biaya yang dikeluarkan pada tingkat aktivitas tertentu.

Pengendalian Biaya Produksi Sigaret Kretek Mesin (SKM) pada PT Karya Niaga Bersama Malang

a) Analisis Varians Bahan Baku

Setelah dihitung menggunakan rumus varians harga, diketahui bahwa terjadi varians harga bahan baku pada tembakau yang menguntungkan (*favorable*) sebesar Rp 15.582.125.000 sedangkan untuk varians harga cengkeh PT Karya Niaga Bersama mengalami varians yang merugikan (*unfavorable*) yaitu sebesar Rp 15.535.968.000. Secara keseluruhan varians harga menunjukkan selisih menguntungkan yaitu sebesar Rp 46.157.000.

Varians bauran bahan baku terjadi karena kombinasi bahan baku dalam takaran yang berbeda setiap bahannya. Varians bauran bahan menunjukkan varians yang tidak menguntungkan yaitu sebesar Rp 16.085.686.231,52. Hal tersebut dikarenakan kuantitas aktual pada biaya standar lebih besar dibandingkan kuantitas aktual pada harga rata-rata.

Varians hasil bahan menunjukkan angka Rp 41.648.413.768,48. Angka tersebut menunjukkan selisih yang tidak menguntungkan karena produksi aktual sebesar 1.175.000 ball membutuhkan kuantitas aktual di atas standar yaitu sebanyak 5.010.890 kg. Seharusnya untuk memproduksi 1.175.000 ball hanya membutuhkan 4.330.050 kg bahan baku.

Perhitungan menggunakan rumus varians efisiensi menghasilkan varians efisiensi tembakau yang tidak menguntungkan (*unfavorable*) sebesar 13.218.750.000 sedangkan untuk cengkeh juga mengalami varians tidak menguntungkan yaitu sebesar 44.515.350.000. Hal tersebut disebabkan kuantitas sesungguhnya lebih banyak dari pada kuantitas standar.

Selisih menguntungkan harga terjadi karena PT Karya Niaga Bersama tidak lagi membeli tembakau jadi atau yang sudah diolah. PT Karya Niaga Bersama membeli tembakau

yang masih berbentuk lembaran dan mengolahnya sendiri menjadi bentuk yang siap digiling, maka dari itu harga yang di dapat lebih murah. Faktor lain yang menyebabkan harga tembakau lebih murah karena panen tembakau yang melimpah sehingga harga yang di dapat dari *supplier* menjadi murah. Selisih harga cengkeh mengalami selisih tidak menguntungkan dikarenakan harga sesungguhnya lebih mahal dari pada harga yang dianggarkan. Hal tersebut disebabkan adanya kenaikan harga cengkeh dari *supplier*, kenaikan harga tersebut dikarenakan pada waktu itu tidak musim panen. Sehingga panen cengkeh tidak berlimpah dan menjadikan harga cengkeh yang meningkat.

Varians bauran bahan menunjukan selisih yang tidak menguntungkan kuantitas aktual yang digunakan lebih besar. Selain itu harga rata-rata input standar jika dibandingkan dengan harga tembakau lebih tinggi sehingga menguntungkan dan jika harga rata-rata input standar jika dibandingkan dengan harga cengkeh lebih rendah sehingga tidak menguntungkan. Perhitungan varians kuantitas bahan baku menghasilkan kuantitas yang tidak menguntungkan baik untuk tembakau maupun cengkeh. Hal ini disebabkan banyaknya rokok yang rusak dalam proses pelintangan. Perusahaan menetapkan jumlah produksi yang harus dipenuhi sehingga pemakaian cengkeh dan tembakau lebih banyak karena untuk memenuhi produksi yang telah ditetapkan. Selisih tidak menguntungkan ini merupakan pemborosan yang merugikan perusahaan.

Pihak yang bertanggung jawab dengan adanya varians harga adalah bagian pembelian. Varians hasil dan kuantitas bahan baku merupakan tanggung jawab bagian produksi serta PPIC. Bagian tersebut berhubungan langsung dengan proses produksi. PPIC dalam melakukan pengawasan kurang sekali, berdampak tidak efisiensinya dalam penggunaan bahan baku.

b) Analisis Varians Tenaga Kerja Langsung

Berdasarkan perhitungan varians upah tenaga kerja menunjukan selisih yang tidak menguntungkan (*unfavorable*) yaitu sebesar Rp 1.666.960.658,94. Hal tersebut disebabkan tarif upah sesungguhnya lebih besar dari pada tarif upah standar.

Hasil perhitungan analisis varians efisiensi upah menghasilkan angka yang menguntungkan (*favorable*) sebesar Rp 1.261.138.836,33. Hal tersebut disebabkan oleh jam kerja aktual yang lebih sedikit dibandingkan jam standar untuk output yang diharapkan. Biaya yang dikeluarkan menjadi efisien.

Varians hasil menunjukan hasil yang tidak menguntungkan karena jam standar untuk output aktual lebih kecil dari pada jam standar untuk output yang diharapkan. Akibat dari selisih tersebut hasil aktual jauh dari hasil yang diharapkan. Selisih yang tidak menguntungkan sebesar Rp 927.637.677,39.

Varians upah menunjukan angka yang tidak menguntungkan karena upah aktual lebih besar dari pada standar. Hal tersebut dapat disebabkan oleh kinerja karyawan yang bagus sehingga perusahaan memberikan kenaikan gaji atau bonus. Selain itu dapat disebabkan oleh keputusan dewan direksi untuk memberi upah diatas UMR dengan tujuan untuk mensejahterakan karyawan. Tingkat pendidikan juga berpengaruh terhadap upah yang didapat oleh karyawan.

Varians efisiensi menunjukan hasil yang menguntungkan (*favorable*) karena jam kerja aktual lebih sedikit dari pada jam yang distandarkan pada output yang diharapkan. Hal tersebut dapat disebabkan kinerja karyawan yang efisien, tepat waktu dan sesuai target perhari atau perbulan. Keuntungan tersebut bisa terjadi karena penetapan standar untuk jam kerja dianggarkan lebih tinggi, sehingga dirasa perlu adanya pembenahan.

Varians hasil menunjukan tidak menguntungkan karena hasil produksi rokok SKM tahun 2013 lebih kecil dibanding produksi yang diharapkan berdasarkan pemakaian bahan aktual. Hal tersebut juga berdampak pada varians hasil tenaga kerja karena akibat dari pekerja yang menangani pemakaian bahan.

Pihak atau bagian yang bertanggung jawab dengan kenaikan upah karyawan pertama adalah kepala bagian produksi. Varians efisiensi upah yang menguntungkan (*favorable*) merupakan tanggung jawab dari bagian produksi dan bagian personalia. Perusahaan merasa untung karena pekerja melakukan pekerjaannya dengan efisien. PPIC perlu meninjau ulang standar jam kerja untuk membuat satu produk karena standar jam sekarang dirasa kurang cocok karena ada gap yang banyak.

c) Analisis Varians *overhead* pabrik

1) Metode dua varians

Perhitungan varians terkendali menunjukan hasil yang menguntungkan. Hasil menguntungkan tersebut dikarenakan total *overhead* pabrik aktual lebih kecil dari pada jumlah anggaran berdasarkan jam standar output yang diharapkan. Hasil menguntungkan tersebut sebesar Rp 11.456.079.363,56. Berdasarkan perhitungan varians *volume overhead* pabrik

mengalami keadaan yang menguntungkan. Besarnya keuntungan untuk *varians volume overhead* adalah Rp3.962.406.996,29.

Perhitungan *varians* hasil menunjukkan angka yang tidak menguntungkan. Angka tidak menguntungkan tersebut disebabkan karena jam standar untuk output aktual lebih kecil daripada jam standar untuk output yang diharapkan sehingga menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan. Hasil tidak menguntungkan tersebut sebesar Rp 15.366.506.370,84.

2) Metode A untuk tiga *varians*

Varians pengeluaran menunjukkan angka Rp 4.038.983.230,25. Angka tersebut menunjukkan angka yang tidak menguntungkan (*unfavorable*). Hal tersebut karena *overhead* pabrik aktual lebih besar dari pada total anggaran berdasarkan jam aktual. Berdasarkan perhitungan *varians* kapasitas menganggur menghasilkan angka Rp 1.424.551.155,77. Angka tersebut merupakan hasil yang tidak menguntungkan karena jam kerja aktual pada tarif standar lebih kecil dari pada jumlah anggaran berdasarkan jam aktual.

Varians efisiensi *overhead* mengalami keuntungan. Keuntungan yang didapat yaitu sebesar Rp 20.891.020.745,86. Hal tersebut karena jam aktual lebih sedikit jika dibandingkan dengan jam standar. Perhitungan *varians* hasil menunjukkan angka yang tidak menguntungkan. Angka tidak menguntungkan tersebut disebabkan karena jam standar untuk output aktual lebih kecil daripada jam standar untuk output yang

diharapkan sehingga menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan. Hasil tidak menguntungkan tersebut sebesar Rp 15.366.506.370,84.

3) Metode B untuk tiga *varians*

Varians pengeluaran menunjukkan angka Rp 4.038.983.230,25. Angka tersebut menunjukkan angka yang tidak menguntungkan (*unfavorable*). Hal tersebut karena *overhead* pabrik aktual lebih besar dari pada total anggaran berdasarkan jam aktual. Jumlah anggaran berdasarkan jam aktual lebih kecil dari pada jumlah anggaran berdasarkan jam standar untuk output yang diharapkan. Hal tersebut menjadikan *varians* efisiensi variabel yang menguntungkan. Keuntungannya yaitu sebesar Rp 15.504.062.593,81. *Varians* *volume overhead* menunjukkan hasil yang menguntungkan. Hasil menguntungkan tersebut sebesar Rp 3.962.406.996,29.

Perhitungan *varians* hasil menunjukkan angka yang tidak menguntungkan. Angka tidak menguntungkan tersebut disebabkan karena jam standar untuk output aktual lebih kecil daripada jam standar untuk output yang diharapkan sehingga menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan. Hasil tidak menguntungkan tersebut sebesar Rp 15.366.506.370,84.

Perhitungan *varians* biaya *overhead* pabrik dengan menggunakan metode dua selisih, metode A untuk tiga *varians* dan metode B untuk tiga *varians* diperoleh hasil yang sama yaitu selisih yang menguntungkan (*favorable*).

Tabel 1 Rekapitulasi Analisis *Varians* Biaya *Overhead* Pabrik Sigaret Kretek Mesin PT Karya Niaga Bersama Tahun 2013

Jenis Analisis	Metode 2 Selisih	Metode A	Metode B
Varians Terkendali	Rp11.456.079.363,56(F)	-	-
Varians Volume	Rp 3.962.406.996,29(F)	-	Rp 3.962.406.996,29(F)
Varians Pengeluaran	-	Rp4.038.983.230,25(UF)	Rp4.038.983.230,25(UF)
Varians Kapasitas Menganggur	-	Rp1.424.551.155,77(UF)	-
Varians Efisiensi FOH	-	Rp20.891.020.745,86(F)	-
Varians Efisiensi Variabel	-	-	Rp15.504.062.593,81(F)
Varians Hasil	Rp15.366.506.370,84(UF)	Rp15.366.506.370,84(F)	Rp15.366.506.370,84(F)
Total	Rp60.979.989(F)	Rp60.979.989(F)	Rp60.979.989(F)

Sumber Data: Data Diolah

Varians biaya *overhead* pabrik rata-rata mengalami selisih yang menguntungkan hanya pada varian pengeluaran, *varians* kapasitas menganggur dan *varians* hasil saja yang tidak menguntungkan. Selisih tidak menguntungkan disebabkan oleh perbedaan jam kerja aktual yang

terjadi dengan jam kerja standar. Untuk *varians* kapasitas menganggur umumnya berkaitan dengan keputusan manajemen dalam memanfaatkan kapasitas pabrik. PT Karya Niaga Bersama dalam merencanakan ukuran dan tingkat penggunaan kapasitas belum tepat sehingga perlu

ditinjau lagi dalam menentukan kapasitas normal. Varians pengeluaran menunjukan selisih tidak menguntungkan dapat disebabkan adanya kenaikan dari biaya *overhead* pabrik seperti kenaikan harga pita cukai, biaya perbaikan mesin dan lain-lain.

Varians terkendali, varians efisiensi variabel dan varians volume mengalami selisih yang menguntungkan. Hal ini menunjukan bahwa efisiensi perusahaan dalam mengelola biaya *overhead* pabrik berjalan dengan baik, bisa disebabkan karena jam kerja aktual yang lebih kecil dari pada jam kerja standar yang ditetapkan untuk biaya *overhead* pabrik. Selisih menguntungkan dapat terjadi akibat penentuan dasar alokasi *overhead* pabrik yang sudah efisien.

Secara umum pengendalian biaya *overhead* pabrik yang dilakukan oleh PT Karya Niaga Bersama sudah baik, namun masih terdapat kelalaian. Perusahaan sebaiknya memberikan tuntutan yang lebih untuk bertanggungjawab dalam mengawasi dan mengendalikan biaya *overhead* pabrik, agar kedepannya menimbulkan kinerja dan prestasi yang baik dan meminimalisir kesalahan yang berulang kali. Selain itu perusahaan perlu menetapkan batas toleransi penyimpangan sehingga dapat diketahui tingkatan penyimpangan tersebut dianggap wajar, agar perusahaan mempunyai pengendalian yang ketat sehingga penyimpangan yang merugikan tidak terjadi lagi.

Upaya dalam Meningkatkan Efisiensi Biaya Produksi

Berdasarkan perhitungan analisis varians biaya produksi diperoleh hasil yang menguntungkan dan hasil tidak menguntungkan. Adanya hasil tidak menguntungkan atau penyimpangan yang tidak menguntungkan membuat perusahaan untuk melakukan upaya meningkatkan efisiensi biaya produksi. Upaya yang dapat dilakukan perusahaan terhadap setiap komponen biaya produksi adalah perhatian yang lebih pada bahan baku adalah terjadinya inefisiensi pada harga bahan baku, terlebih harga cengkeh. Harga cengkeh yang naik disebabkan panen cengkeh tidak melimpah dan ketersediaannya hanya sedikit menyebabkan harga cengkeh melambung. Perusahaan harus tetap berproduksi dengan kualitas cengkeh yang bagus sehingga perusahaan mengeluarkan biaya lebih untuk membelinya.

Upaya yang dapat dilakukan oleh perusahaan yaitu dengan memproses tembakau

sendiri sehingga biaya untuk pembelian tembakau dapat dialihkan untuk pembelian cengkeh. Alternatif lain yaitu dengan mencari *supplier* baru yang menawarkan kualitas cengkeh yang sama dengan harga dibawah *supplier* lama. Upaya lain yang dapat ditempuh yaitu dengan mengembangkan perusahaan dengan pengadaan lahan untuk menanam cengkeh maupun tembakau sendiri.

Jika perusahaan ingin mensejahterakan karyawannya lebih baik perusahaan menetapkan upah standar di atas UMR. Dasar penetapan upah standar diatas UMR dapat mengacu pada tingkat pendidikan karyawan, lamanya kerja pada perusahaan dan melakukan perjanjian atau kontrak kerja. Pemberian bonus kepada karyawan yang dilakukan setiap tiga bulan sebaiknya benar-benar dinilai dengan cermat agar tidak ada pemborosan biaya. Perusahaan merasa diuntungkan karena mengeluarkan biaya tenaga kerja berdasarkan jam kerja yang lebih sedikit karena adanya karyawan yang tidak disiplin atau karyawan yang sakit. Upaya yang dapat dilakukan perusahaan yaitu dengan melakukan pengawasan secara kontinyu setiap harinya agar karyawan bekerja dengan penuh tanggung jawab dan lebih disiplin. Upaya yang dapat dilakukan untuk mengefisienkan tenaga kerja yaitu dengan membuat standar jam kerja baru. Misalkan dengan 2114 jam perusahaan harus menghasilkan 1.175.000 ball standar diperketat sehingga dengan 2114 jam perusahaan harus menghasilkan 2.000.000 ball. Sehingga akan terjadi efisiensi pada tenaga kerja.

Dalam mengelola biaya *overhead* pabrik PT Karya Niaga Bersama sudah cukup bagus, akan tetapi PT Karya Niaga Bersama dalam menetapkan standar *overhead* pabrik harus melakukan peninjauan lagi agar standar yang ditetapkan layak digunakan. PT Karya Niaga Bersama juga harus meninjau lagi dasar alokasi *overhead* pabrik agar alokasi tersebut cocok digunakan PT Karya Niaga Bersama. Upaya lain yang dapat dilakukan yaitu dalam menyusun anggaran biaya *overhead* pabrik bagian akuntansi harus menaksir yang keakuratannya mendekati biaya yang saat ini terjadi, sehingga perbedaan antara anggaran dengan yang aktual tidak besar. Contoh riil yang dapat digunakan untuk mengefisienkan *overhead* pabrik yaitu perusahaan dapat menghemat biaya listrik dengan cara mematikan lampu yang tidak diperlukan atau gedung di rubah agar mendapat penerangan alami pada pagi sampai sore hari sehingga dapat menghemat biaya listrik.

KESIMPULAN DAN KESIMPULAN

Kesimpulan

1. Standar biaya bahan baku yang telah ditetapkan oleh PT Karya Niaga Bersama telah mencerminkan tolok ukur yang pas untuk menjadi batas minimal pengeluaran biaya bahan baku. Standar biaya tenaga kerja langsung menunjukkan tolok ukur yang kurang tepat karena ada selisih yang besar dengan realisasi. Standar biaya *overhead* pabrik telah melakukan pemisahan berdasarkan klasifikasinya sehingga memudahkan untuk mencari penyebab terjadinya penyimpangan-penyimpangan.
 2. Penelitian ini menggunakan analisis selisih atau varians dalam mengendalikan biaya produksi agar efisiensi biaya dapat tercapai. Analisis varians yang dipakai adalah analisis varians bauran dan hasil (*Mix and Yield Variances*). Perhitungan varians secara keseluruhan menghasilkan angka yang tidak menguntungkan (*unfavorable*) yaitu sebesar Rp 58.960.422.511.
 3. Berdasarkan hasil analisis varians yang dilakukan pada PT Karya Niaga Bersama, menunjukkan bahwa perusahaan tersebut belum cukup baik dalam mengendalikan biaya produksi rokok, sehingga biaya produksi yang dikeluarkan belum efisien. Hal tersebut menyebabkan pada bagian tertentu perlu diadakan evaluasi dan perbaikan. Berdasarkan asumsi tersebut maka dapat diketahui bahwa inefisiensi yang terjadi dikarenakan kurangnya pengawasan dalam proses produksi rokok dan kurangnya perhatian mengenai prediksi mendatang terjadinya kenaikan harga bahan baku, khususnya harga bahan baku cengkeh. Perusahaan juga perlu menambahkan seleksi yang ketat untuk menilai prestasi karyawan agar bonus maupun kenaikan gaji yang akan diberikan kepada karyawan tepat sasaran.
- standar tarif tenaga kerja langsung. Apabila standar hanya didasarkan pada Upah Minimum Regional kurang menunjukkan standar yang pas. Sebaiknya perusahaan meninjau ulang untuk penetapan standar tarif tenaga kerja langsung karena banyak faktor yang dapat dijadikan acuan untuk menentukan tarif seperti menetapkan batas minimal tarif diatas Upah Minimal Regional agar tidak terjadi gap yang besar.
3. Penyimpangan antara biaya produksi aktual dengan biaya produksi standar perlu disikapi dan perusahaan dapat meninjau bagian-bagian yang bertanggung jawab atas terjadinya penyimpangan tersebut serta dapat mengambil upaya-upaya sebagai berikut:
 - a. Perusahaan melanjutkan mengolah sendiri tembakau mentah, sehingga mengurangi biaya pembelian tembakau.
 - b. Bagian pembelian sebaiknya melakukan perjanjian atau kontrak dengan pemasok cengkeh agar pada masa tertentu apabila ada kenaikan harga cengkeh perusahaan mendapat harga lebih rendah atau diskon karena perusahaan telah menjadi pelanggan yang lama.
 - c. Bagian pembelian harus pandai menyeleksi dan bernegosiasi pemasok-pemasok bahan baku terutama cengkeh agar mendapat harga lebih rendah dengan kuantitas yang diinginkan.
 - d. Perusahaan perlu memikirkan adanya perluasan perusahaan yaitu dengan membeli lahan yang dapat ditanam cengkeh maupun tembakau.
 - e. Perusahaan juga dapat memperluas perusahaannya dengan membuka cabang di daerah yang memiliki UMR lebih rendah dari kota Malang agar biaya yang dikeluarkan untuk tenaga kerja lebih sedikit.
 - f. Bagian PPIC harus lebih lagi dalam melakukan pengawasan produksi.
 - g. Tenaga kerja harus meningkatkan pengawasan terhadap mesin linting agar apabila terjadi mesin macet dapat segera diperbaiki dan menghindari produk cacat atau gagal.
 4. Upaya mengoptimalkan efisiensi biaya produksi perusahaan dapat melakukan beberapa hal sebagai berikut:
 - a. Penetapan biaya standar bahan baku yang lebih realistis dan sesuai dengan keadaan pasar dan melakukan terobosan alternatif-

Saran

1. PT Karya Niaga bersama sebaiknya melakukan evaluasi setelah menyusun standar biaya produksi. Evaluasi tersebut bertujuan agar mendapatkan standar yang tepat untuk dijadikan tolok ukur. Tolok ukur yang tepat akan memudahkan perusahaan untuk mendapat laba yang maksimal.
2. PT Karya Niaga Bersama sebaiknya melakukan tinjauan ulang untuk menentukan

- alternatif baru jika terdapat kenyataan yang tak sesuai dengan yang diprediksi.
- b. Mengevaluasi ulang standar upah karyawan dan standar jam supaya tidak terjadi selisih yang besar.
 - c. Menghitung memakai analisis varians bauran dan hasil (*mix and yield variance*), karena dapat diketahui penyebab penyimpangan-penyimpangan yang terjadi secara detail dan dapat segera ditangani.
 - d. Perusahaan sebaiknya menentukan atau menetapkan batas penyimpangan yang wajar agar perusahaan dapat mengetahui tingkatan penyimpangan yang terjadi.

DAFTAR PUSTAKA

- Blocher, Chen, dan Lin. 2001. *Manajemen Biaya: dengan tekanan strategic*. Jakarta: Salemba Empat.
- Bustami dan Nurlela. 2013. *Akutansi Biaya*. Edisi keempat. Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Carter, William K. 2009. *Akutansi Biaya*. Buku kesatu. Dialihbahasakan oleh Krista. Jakarta: Salemba Empat.
- _____. 2011. *Akutansi Biaya*. Buku kedua. Dialihbahasakan oleh Krista. Jakarta: Salemba Empat.
- Cecilya, Raiborn, dan Kinney. 2011. *Akutansi Biaya Dasar & Perkembangan*. Edisi ketujuh. Dialihbahasakan oleh Hilman. Jakarta: Salemba Empat.
- Horngren, Datar, dan Foster. 2008. *Akutansi Biaya: dengan penekanan manajerial*. Jakarta: Erlangga.
- Matz. A, Usry.M . F, Hammer. L. H. 1996. *Akutansi Biaya: Perencanaan dan Pengendalian*. Alihbahasa oleh Sirait dan Wibowo. Cetakan keenam. Jakarta: Erlangga.
- Mulyadi. 2000. *Akutansi Biaya*. Jogjakarta: STIE YKPN.
- Raiborn dan Kinney. 2011. *Akutansi Biaya: dasar dan perkembangan*. Edisi ketujuh. Jakarta: Salemba Empat.
- Willson dan Campbell. 2009. *Controllershship:tugas akuntan manajemen*. Dialihbahasakan oleh Gunawan. Jakarta: Erlangga.

Witjaksono, A. 2013. *Akutansi Biaya*. Jogjakarta: Graha Ilmu

Internet

Did. 2014. “PT Bentoel PHK 1000 Karyawan”, diakses pada tanggal 25 September 2014 dari <http://m.jpnn.com/news>.